

札幌地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 相続税更正処分等取消請求事件
国側当事者・国(苫小牧税務署長)
平成23年9月2日棄却・控訴

判 決

原告	甲
原告	乙
原告	丙
原告	丁
原告ら訴訟代理人弁護士	岩本 勝彦
同	佐藤 昭彦
同訴訟復代理人弁護士	上木 健司
同	菅原 直美
同補佐人税理士	吉田 隆男
被告	国
同代表者法務大臣	江田 五月
処分行政庁	苫小牧税務署長
被告指定代理人	田岡 薫征
同	佐藤 栄一
同	柏樹 正一
同	谷地田 満
同	岡 直之
同	梶 昌宏
同	植田 秀史

主 文

- 1 原告らの請求を棄却する。
- 2 訴訟費用は原告らの負担とする。

事実及び理由

第1 請求

- 1 苫小牧税務署長が平成18年1月17日付けで原告甲に対してした、平成14年3月27日相続開始の相続税に係る更正処分(平成18年5月26日付けで原告甲にされた異議決定後のもの)のうち課税価格1億1803万2000円、納付すべき相続税額954万2800円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分(平成18年5月26日付けで原告甲にされた異議決定後のもの)のうち8万9000円を超える部分を取り消す。
- 2 苫小牧税務署長が平成18年1月17日付けで原告乙に対してした、平成14年3月27日相続開始の相続税に係る更正処分(平成18年5月26日付けで原告乙にされた異議決定後のもの)

の)のうち課税価格2768万5000円、納付すべき相続税額223万8300円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分(平成18年5月26日付けで原告乙にされた異議決定後のもの)のうち3万8000円を超える部分を取り消す。

3 苫小牧税務署長が平成18年1月17日付けで原告丙に対してした、平成14年3月27日相続開始の相続税に係る更正処分(平成18年5月26日付けで原告丙にされた異議決定後のもの)のうち課税価格2902万6000円、納付すべき相続税額234万6700円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分(平成18年5月26日付けで原告丙にされた異議決定後のもの)のうち3万9000円を超える部分を取り消す。

4 苫小牧税務署長が平成18年1月17日付けで原告丁に対してした、平成14年3月27日相続開始の相続税に係る更正処分のうち課税価格1661万5000円、納付すべき相続税額134万3300円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分のうち1万1000円を超える部分を取り消す。

第2 事案の概要

本件は、原告らが被告に対し、原告らの母の死亡により原告らが相続した財産に係る相続税について所轄税務署長がした更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分には、相続財産を構成する山林及び立木の価額の評価を誤った違法があるなどと主張して、上記各処分の一部の取消しを求めた事案である。

1 争いのない事実

(1) 相続の発生

原告ら(以下、個々の原告らを特定して記載するときは、それぞれの名により、「原告甲」のように表示する。)は、いずれも、戊(以下「訴外戊」という。)の子である。

訴外戊は、平成14年3月27日死亡し、その遺産(以下「本件相続財産」という。)を原告らが相続した(以下「本件相続」という。)

(2) 相続財産の内容

本件相続財産の種類、所在場所ないし名称等は、別紙1相続財産一覧表の番号1ないし78のとおりである。ただし、本件相続財産の中には、共有持分が多く含まれているが、その共有持分は同表に記載していない。同表に記載された所在場所は、いずれも北海道内にあり、このうち「A町」、「B町」、「C町」ないし「D町」とあるのは、順に、現在の勇払郡、静内郡、厚岸郡C町ないし白老郡D町のことである。

また、課税価格を計算する際に相続税法13条により控除されるべき債務等として、同表の番号79の葬式費用がある。

本件相続財産のうち、同表の「価額(円)」欄中の「原告ら主張」欄に「-」の記載があるものについて、原告らはその価額が同表の「価額(円)」欄中の「被告主張」欄記載の金額であることを争うことを明らかにしない。

すなわち、原告らが争っているのは、同表の番号2ないし36のA町及びB町内の山林(以下「本件山林」という。)及び番号67ないし75の立木(以下「本件立木」という。)の価額である。

なお、本件相続財産について、原告らそれぞれが取得し又は負担した割合は、同表の「原告らの取得又は負担割合(現金・預貯金は取得額(円))」欄記載のとおりである。

(3) 相続税の申告

原告らは、平成15年1月10日、苫小牧税務署長に対し、要旨以下の内容にて本件相続に係る相続税の申告をした。

原告甲	課税価格	1億1520万8000円
	納付すべき税額	864万3300円
原告乙	課税価格	2475万7000円
	納付すべき税額	185万7300円
原告丙	課税価格	2606万9000円
	納付すべき税額	195万5800円
原告丁	課税価格	1640万3000円
	納付すべき税額	123万0600円

(4) 苫小牧税務署長の処分

苫小牧税務署長は、平成18年1月17日付けで、原告らに対し、本件相続に係る相続税の申告がいずれも過少であるとして、更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をし、これについて原告らが同年3月6日に異議申立てをしたことから、同年5月26日付けで、原告甲、原告乙及び原告丙については上記の更正処分等を一部取消し、原告丁については申立てを棄却する旨の異議決定をした。

上記の異議決定により、原告らについての課税価格、納付すべき税額及び過少申告加算税は、結局、以下のとおりとなった（以下「本件処分」という。）。

原告甲	課税価格	1億3446万3000円
	納付すべき税額	1502万1200円
	過少申告加算税	63万7000円
原告乙	課税価格	4404万8000円
	納付すべき税額	492万0700円
	過少申告加算税	36万6000円
原告丙	課税価格	4543万1000円
	納付すべき税額	507万5200円
	過少申告加算税	36万9000円
原告丁	課税価格	1667万5000円
	納付すべき税額	186万4800円
	過少申告加算税	6万3000円

(5) 審査請求及び裁決

原告らは、平成18年6月19日、国税不服審判所長に対し、本件処分を不服として審査請求をしたが、同所長は、平成19年6月19日付けで、原告らの請求をいずれも棄却する旨の裁決をした。

2 争点及び当事者の主張

本件の争点は、本件山林及び本件立木の価額いかん、ひいては原告らそれぞれの課税価格、納付すべき税額、過少申告加算税がいくらであるべきかであり、この点についての当事者の主張は、以下のとおりである。

(被告の主張)

(1) 相続税法22条にいう「時価」とは、相続開始時における当該財産の客観的交換価値をい

う。しかし、同法は上記「時価」ないし「客観的交換価値」の評価・算定方法については具体的な定めをおいておらず、また、時価ないし客観的交換価値は、一義的に確定することができる性質のものではない。

そこで、課税実務上は、相続税法に特別の定めのあるものを除き、当該評価に関して相続財産の評価の一般基準である財産評価基本通達（昭和39年4月25日付直資56、直審17国税庁長官通達。以下「本件通達」という。ただし、明示しない限り、平成15年5月15日付課評2-6による改正前のものである。）及び毎年各国税局長が定める財産評価基準（このうち、平成14年のものを以下「本件評価基準」といい、本件通達と併せて「本件通達等」という。）に定められた評価方法に従って、統一的に相続財産の評価を行ってきたところ、このような本件通達等による財産の評価の方法は、相続税法22条が規定する財産の時価すなわち客観的交換価値を評価・算定する方法として、一定の合理性を有するものであるから、相続税に係る課税処分の取消訴訟において、課税庁側が、当該課税処分が本件通達等の定めに従って相続財産の価格を評価して行ったものであることを主張・立証した場合には、その課税処分における相続財産の価額は時価すなわち客観的交換価値を適正に評価したものと事実上推認され、納税者は上記推認を覆さない限り、当該課税処分は適法とされる。

(2) しかるに、本件通達等に定められた評価方法に従って本件山林について評価すると、その価額は、別紙1相続財産一覧表の「価額（円）」欄中の「被告主張」欄のとおりであり、A町の山林（同表の番号2及び3）は1355万8818円、A町の山林（同表の番号4ないし6）は1114万7604円、B町の山林（同表の番号7ないし36）は6001万6913円で、これらの合計は8472万3335円となる。

また、本件通達等に定められた評価方法に従って本件立木について評価すると、その価額は、同表同欄のとおりであり、A町の立木（同表の番号67及び68）は332万5602円、B町の立木（同表の番号69）は641万4316円、深川市の立木（同表の番号70）は101万4943円、C町の立木（同表の番号71）は75万9218円、D町の立木（同表の番号72）は10万5045円、苫小牧市の立木（同表の番号73ないし75）は32万4905円で、これらの合計は1194万4029円となる。

なお、本件処分に際して、本件立木は、合計1142万3452円と評価されていたが、B町の立木のうち樹齢15年未満のアカエゾマツについてすべて0円と評価していた点、及び、定めのない樹齢又は樹種の地味級は「おおむね中級」（1.0）に該当するものとすべきところを雑木のうち樹齢50年を超えるものの地味級をすべて「疎」（0.6）として計算していた点を見直して改めて評価をしたところ、端数計算方法の相違等もあって、上記のとおり、本件処分の際の評価とは52万0577円の相違を生じたものである。

(3) 原告らは、本件山林の評価について、本件訴訟において実施された鑑定の結果（以下「本件鑑定」という。）によって、本件通達等に基づいて評価を行うことが著しく不相当となる特別の事情が存在するかなのような主張をしているが、本件鑑定は、(ア)価格時点から8年前後も経過した平成20年から平成21年の取引事例に基づいて現在時点の標準価格を算定し、価格時点の鑑定評価額の基礎としている点、(イ)価格時点ではなく、現在時点における経済的環境に基づいて格差修正率を査定している点、(ウ)規模による減価につき減価率算定の具体的根拠の説明がなく、市場での滞留期間等を勘案したとして複利現価率による減価をしている点、(エ)取引事例比較法を用いたとしながら取引事例に係る取引価格自体に時点修正を行わずに、

現在時点で算出した対象不動産の試算価格を時点修正している点、(オ)価格時点の取引事例を収集することなく、遡及的時点修正率のみをもって、価格時点当時の不動産の価格形成要因を捉えようとしている点などにおいて、合理性を欠くものであるから、本件鑑定によって、上記の特別の事情が立証されたとは到底いえない。

(4) 原告らは、本件山林の評価について、札幌国税局長が各年分ごとに定める純山林の評価倍率には、地価の下落率が考慮されていないなどと主張するが、(ア)価格時点の年分の評価倍率と過去の任意の年分の評価倍率とを比較することは、相続税法22条の規定の趣旨に合致しないものである点、(イ)北海道内においては、原告らが指摘する年分についても、純山林の評価倍率が上昇している地域が少なくないのであり、結局、山林の評価倍率は、当該山林の属する状況類似地域において生じた個別的な事情によって変動し得るといふべきである点、(ウ)国税局長が定める評価倍率は、客観的交換価値を的確に反映し得るよう適正な手続の下で評定されており、また、相続税としての所要の価格水準とその地域における固定資産税評価額との開差を係数化したものであるから、地価調査の基準地価格や固定資産税評価額の動向と比較して一律に論じることは妥当ではない点、(エ)A町及びB町の山林の固定資産税評価額や北海道知事が決定する基準値価格は、平成6年度の評価替え以後据え置かれるなどして、必ずしも時価を適正に反映したものとはいえない点などに照らして、原告らの上記主張には理由がない。

(5) 原告らは、本件立木の評価について、平成16年分の立木標準価格を前提として相続時の「時価」を算定すべき旨を主張しているが、本件立木の相続時の「時価」は、相続時の年分の立木の標準価格を基準にして評価を行うのが当然であり、その後の通達等の改正があったとしても、それ以前の標準価格の合理性に影響を及ぼすものではないし、原告らが指摘する平成16年2月の本件通達の一部改正の趣旨は、近年の木材価格の低迷等林業を取りまく環境の変化を踏まえ、標準伐期に達しない幼齢立木の評価方法をより適正化することとしたものであって、立木評価の一層の適正化を図る観点からの改正にすぎず、原告らが主張するように過年から過大評価を見直した結果として本件通達の一部改正が行われたものではないから、原告らの上記主張には理由がない。

(6) その他、本件山林及び本件立木の価額の算定に当たって、本件通達等の定めによらないことが正当として是認され得るような特別の事情は認められない。

しかるに、別紙1相続財産一覧表の「価額(円)」欄中の「被告主張」欄記載の前記争いのない事実(2)の争いのない本件相続財産等の価額及び前記(2)の本件山林及び本件立木の価額を前提として、これに同表の「原告らの取得又は負担割合(現金・預貯金は取得額(円))」欄記載の取得又は負担割合を乗じて算出される額について、国税通則法118条1項により相続人ごとに千円未満の端数を切り捨てると、原告らについての相続税の課税価格は、別紙2取得額一覧表の末尾に記載のとおり、原告甲が1億3460万3000円、原告乙が4418万7000円、原告丙が4557万円、原告丁が1696万5000円となり、それぞれが納付すべき相続税額は、別紙3相続税額計算表のとおりと計算され、いずれも本件処分におけるそれを上回っており、また、原告らについての過少申告加算税は、本件処分のとおりと算定される。

したがって、本件処分は、法令の規定に従って適正になされたものであり、いずれも適法である。

(原告らの主張)

(1) 本件鑑定において、A町の山林(別紙1相続財産一覧表の番号2及び3)は2010万円、

A町の山林（同表の番号4ないし6）は1690万円、B町の山林（同表の番号7ないし36）は3630万円と評価された。ただし、本件相続財産に含まれるのは、本件山林の共有持分2分の1であるから、これに乗ずると、鑑定評価額は、A町の山林が1005万円、A町の山林が845万円、B町の山林が1815万円ということとなる。

しかるに、本件鑑定を行った鑑定人Eは、原告らと利害関係が全くない裁判所が選任した鑑定人であり、その鑑定内容については、中立の立場に基づくものであって、信用性が非常に高い。

被告は、本件鑑定が合理性を欠くと主張するが、被告が指摘する遡及的時点修正について、鑑定人Eは、本件弁論準備手続期日において、遡及的時点修正を行う旨を明言しており、被告はこれについて異議を述べていないのであるし、本件鑑定においては、平成20年8月、平成21年1月及び同年6月と、直近の取引事例の資料に基づいて適切かつ確かな判断がなされている。また、被告が指摘する減価率算定の具体的根拠については、被告が提出した鑑定評価書（乙15）においても、減価率の査定方法の明確な根拠が示されていないのであるし、その当時の経済情勢を踏まえた上で不動産鑑定士としての専門的知識及び経験に従って判断されたものであり、本件鑑定に何ら不合理な点はない。

(2) 札幌国税局長が定める純山林の評価倍率のうち、A町の山林及びB町の山林の評価倍率は、平成8年分から急激に上昇し（A町の山林の評価倍率は、平成8年に前年分の1.5倍となっている。）、その状態が、A町においては平成14年分まで、B町においては少なくとも平成12年分まで継続している（平成7年と同等の評価倍率になるのはA町が平成16年、B町が平成15年である。）。

他方、林地価格は、全道的に下落しており、A町の山林及びB町の山林の近隣基準地4地点においても、平成7年度から下落傾向となり、地価の下落は少なくとも平成16年まで継続している。なお、A町の山林及びB町の山林の地区の固定資産税評価額は、平成3年度から平成16年度までほとんど変動がない。

また、本件山林が所在する市町村以外の市町村における評価倍率をみると、平成7年から平成9年までの間には総じて3年間同じか漸減傾向があるにもかかわらず、A町の山林が所在する苫小牧税務署管内では、A町の山林及びB町の山林を含む6件の市区町村で評価倍率が上昇している。

以上のとおり、A町の山林及びB町の山林の評価倍率は、近隣基準地の価格が平成7年度から下落傾向にあり、かつ、固定資産税評価額が変動していないにもかかわらず、平成8年度に、少なくとも1.5倍の上昇をしているのであって、地価の下落率が全く考慮されない異常な数値となっている。

(3) 以上のほか、本件通達等に基づく本件山林の評価額には、規模大減価率が配慮されておらず、合理性がないことも勘案すると、本件通達等によっては適切に本件山林の価額を算定することはできないというべきである。

本件山林の価額は、A町の山林（別紙1相続財産一覧表の番号2及び3）及びA町の山林（同表の番号4ないし6）については本件鑑定の鑑定評価額のとおりであり、B町の山林（同表の番号7ないし36）については、本件鑑定の鑑定評価額が原告らの申告額2261万6052円を下回ることから、上記の申告額をもって、原告らが主張するB町の山林の価額とすると、同表の番号2ないし36の「価額（円）」欄中の「原告ら主張」欄記載のとおりとなる。

(4) 本件立木の評価について、本件通達に定める立木標準価額は、以下のとおり、立木評価額が適正に反映されておらず、客観的時価を超えるものである点で違法である。

すなわち、本件通達に定める立木標準価額は、平成15年度及び平成16年度に大幅に下落しているが、他方、北海道林業統計の資料によれば、針葉樹素材価格、パルプ・チップ価格及び木材の需要総数は、総じて、平成3年度から下落傾向にあり、平成15年度又は平成16年度に大幅に下落したものではない。本件通達に定める立木標準価額が平成15年度及び平成16年度に大幅に下落したのは、その際、評価方法を見直し、一層の適正化を図ったからであるとすると、平成14年度における立木標準価額は、適正な時価を反映したものではなく、立木標準価額が見直された後である平成16年度分評価通達が、客観的価値を正しく反映させているものであると評価できる。

そこで、平成16年分の立木標準価額に基づき、平成14年分の立木評価額を算定すると、別紙1相続財産一覧表の番号67ないし75の「価額(円)」欄中の「原告ら主張」欄記載のとおりとなる。合計額は558万3156円となる。

(5) 本件相続財産のうち、本件山林及び本件立木については別紙1相続財産一覧表の「価額(円)」欄中の「原告ら主張」欄記載の価額とし、他は本件処分のとおりとし、そのことを前提とした計算をすると、原告らそれぞれの課税価格、納付すべき税額及び過少申告加算税は、以下のとおりとなるから、本件処分のうち、これを超える部分は取り消されるべきである。

原告甲	課税価格	1億1803万2000円
	納付すべき税額	954万2800円
	過少申告加算税	8万9000円
原告乙	課税価格	2768万5000円
	納付すべき税額	223万8300円
	過少申告加算税	3万8000円
原告丙	課税価格	2902万6000円
	納付すべき税額	234万6700円
	過少申告加算税	3万9000円
原告丁	課税価格	1661万5000円
	納付すべき税額	134万3300円
	過少申告加算税	1万1000円

第3 当裁判所の判断

1 本件通達等の定める山林及び立木の評価方法

乙5の1・2、6によれば、本件通達等の定める山林及び立木の評価方法は、おおむね以下の内容のものであることが認められる。

(1) 山林の評価方法

ア 評価単位

山林は、1筆の山林を評価単位とする(本件通達7-2(3))。

イ 評価の方式

山林の評価は、純山林及び中間山林(通常山林と状況を異にするため純山林として評価することを不適当と認めるものに限る。)は「倍率方式」により、市街地山林は「比準方式」又は倍率方式により行う(本件通達45)。

ウ 倍率方式

倍率方式とは、固定資産税評価額に国税局長が一定の地域ごとにその地域の実情に即するように定める倍率を乗じて計算した金額によって評価する方式をいう（本件通達21）。

エ 純山林の評価

純山林の価額は、その山林の固定資産税評価額に、地勢、土層、林産物の搬出の便等の状況の類似する地域ごとに、その地域にある山林の売買実例価額、精通者意見価格等を基として国税局長の定める倍率を乗じて計算した金額によって評価する（本件通達47）。

オ 保安林等の評価

森林法その他の法令の規定に基づき土地の利用又は立木の伐採について制限を受けている山林の価額は、その山林について前記イに定める方式によって評価した価額（その山林が森林法25条の規定により保安林として指定されており、かつ、倍率方式により評価すべきものに該当するときは、その山林の付近にある山林につき前記イに定める方式により評価した価額に比準して評価した価額とする。）から、その価額にその山林の上に存する立木について本件通達123（保安林等の立木の評価）に定める割合を乗じて計算した金額に相当する金額を控除した金額によって評価する（本件通達50）。

(2) 立木の評価方法

ア 評価単位

森林の立木の価額は、樹種及び樹齢を同じくする1団地の立木ごとに評価する（本件通達111）。

イ 評価方式

立木の評価は、標準価額比準方式によって行う（本件通達112）。

ウ 森林の主要樹種の立木の評価

森林の主要樹種（杉、ひのき、松、くぬぎ及び雑木をいう。以下同じ。）の立木の価額は、本件通達114ないし116の定めに従い算出した「主要樹種の森林の立木の標準価額表等」（本件通達113の別表2）に掲げる価額（主要樹種のうち同通達の別表2に定めるもの以外のものにあつては国税局長の定める価額とする。）に基づく標準価額にその森林について地味級（地味の肥せき）、立木度（立木の密度）及び地利級（立木の搬出の便否）に応じてそれぞれ別に定める割合を連乗して求めた金額に、その森林の地積を乗じて計算した金額によって評価する（本件通達113）。

エ 同一標準価額適用地域

前記ウの「標準価額」は、原則として、森林法7条1項の規定に基づき農林水産大臣が定めたそれぞれの森林計画区に属する森林の地域ごとに定める（本件通達114）。

オ 森林の主要樹種の立木の標準価額

前記ウの「標準価額」は、次に掲げる樹齢別の区分に従い、それぞれ次に掲げる1ヘクタール当たりの価額とする（本件通達115）。

(ア) 標準伐期（その地帯における標準的な伐期として別に定める伐期をいう。以下同じ。）における立木

標準状態にある森林の立木（小出し距離が約300メートル、小運搬距離が約30キロメートルの地点にあつて、地味級が中級、立木度が密である森林の立木をいう。以下同じ。）の売買実例価額を基とし、精通者意見価格、最寄りの原木市場又は製材工場等における素

材価額等を参酌して定める価額

(イ) 標準伐期に達するまでの立木

a 樹齢1年以下の立木

標準状態にある森林の立木の通常の使用現価の100分の70に相当する金額。この場合における使用現価の計算の基となる費用の額は、次に掲げるものとする。

- (a) 苗木代又は苗木掘取荷造費の額
- (b) 苗木運搬費の額
- (c) 地ごしらえ費の額
- (d) 植付費の額
- (e) 植付後1年間に支出する費用（下刈費、つる切費、肥料代、鳥獣虫害の予防費、防災線修繕費、管理人給料、自家労賃相当額及び雑費）の額の2分の1に相当する金額

b 樹齢1年を超え10年以下の立木

次に掲げる算式により算出した金額

$$A_i = C \times 1.02^{i-1}$$

上記算式中の符号の意味は、それぞれ次のとおりである。

A_i 樹齢 i 年（1年を超え10年以下）における立木の標準価額

C 前記aの標準価額に前記aの(e)の金額の100分の70に相当する金額を加算した金額

c 樹齢10年を超え標準伐期に達するまでの立木

次に掲げる算式により算出した金額

$$A_i = (A_n - A_{10}) \times (i - 10)^2 \div (n - 10)^2 + A_{10}$$

上記算式中の符号の意味は、それぞれ次のとおりである。

A_i 樹齢 i 年（10年を超え標準伐期まで）における立木の標準価額

A_n 標準伐期における立木の標準価額

A_{10} 樹齢10年における立木の標準価額

n 標準伐期

(ウ) 標準伐期を超える樹齢の立木

a 標準伐期を超え標準伐期の2倍の樹齢までの立木

前記(ア)により定めた標準価額を基とし、その樹齢に応ずる年2パーセントの利率による複利終価の額を基として定める価額

b 標準伐期の2倍を超える樹齢の立木

事情精通者の意見を参酌して定める価額

カ 地味級

地味の割合は、原則として、樹種に応じ、札幌国税局長が定めた平成14年分の財産評価基準書・評価倍率表（以下「本件財産評価基準書等」という。）の「地味級判定表」に掲げる割合（地味級判定表に定めていない樹種又は樹齢の立木についての地味級は、おおむね中級（1.0）とする（本件通達118））とする（本件通達118）。

キ 立木度

本件財産評価基準書等の「標準立木材積表」に定めのない樹齢又は樹種の立木についての

立木度の割合は、密に該当するものは1.0、中庸に該当するものは0.8、疎に該当するものは0.6とし、植林した森林については、森林の立木の間隔の大小にかかわらず、おおむねその立木度を密とし、自然林については、おおむねその立木度を中庸とする（本件通達119）。

ク 立木材積が明らかな森林の地味級及び立木度

樹齢15年以上のからまつ、杉及びとどまつで、立木材積が明らかなものについては、前記カ及びキの定めにかかわらず、その森林の1ヘクタール当たりの立木材積を本件財産評価基準書等の「標準立木材積表」に該当する標準立木材積で除して得た数値（その数値は0.05刻みとし、0.05未満の端数は切り捨てる。）をもって、その森林の地味級の割合に立木度の割合を乗じて計算した数値（割合）とする（本件通達120）。

ケ 地利級

地利級の判定は、本件財産評価基準書等の「地利級判定表」によって行う（本件通達121）。

コ 保安林等の立木の評価

森林法その他の法令に基づき伐採の禁止又は制限を受ける立木の価額は、前記ウ、本件通達117（森林の主要樹種以外の立木の評価）又は122（森林の立木以外の立木の評価）の定めにより評価した価額から、その価額に、それらの法令に基づき定められた伐採関係の区分に従い、その区分が一部皆伐とされているものは30パーセント、択伐とされているものは50パーセント、単木選伐とされているものは70パーセント、禁伐とされているものは80パーセントの割合を乗じて計算した金額を控除した価額によって評価する（本件通達123）。

2 相続税法22条の「時価」と本件通達等の定める評価方法との関係

相続税法22条の「時価」とは、当該財産の取得の時において、正常な条件の下に成立する当該財産の取引価格、すなわち、客観的な交換価値をいうものと解される。

しかるに、前記1に認定した本件通達等の定める山林及び立木の評価方法は、売買実例や精通者意見を考慮して国税局長が定める評価倍率や標準価額等に基づいて評価額を算出するものであって、一般的な合理性があるというべきであるから、本件通達等の定める評価方法に従って算出された山林及び立木の価額は、格別の反証がない限り、相続税22条の「時価」とであると推定するのが相当である。

3 本件山林の価額

甲4ないし8及び弁論の全趣旨によれば、苫小牧税務署長は、本件処分に際し、本件通達等の定める評価方法に従って、本件山林の価額を被告主張と同じ合計8472万3335円と算出したものと認められる。

そこで、これについて格別の反証があるかどうかを検討する。

(1) 本件鑑定は、本件山林の価額を合計7330万円と評価している。これに争いのない共有持分2分の1を乗ずると、鑑定評価額は3665万円となる。

しかしながら、本件鑑定には、以下にみるとおり、不合理な点が多々あり、原告らと利害関係のない鑑定人の中立の立場に基づくものであるとしても、本件通達等の定める評価方法に従って算出された価額が相続税22条の「時価」ではないとする格別の反証としてこれを採用することはできない。

ア 本件鑑定は、平成22年6月1日を「現在時点」とした上、その現在時点における本件山林の価額を査定し、これに遡及的時点修正を行って、本件相続の開始時における本件山林の価額を算出するものであり、現在時点における本件山林の価額を査定するに当たっては、近隣地域の標準価格を査定した上、これに対する「規模が大きく総額が嵩むことによる減価」を、A町の山林（別紙1相続財産一覧表の番号2及び3）につき10%、A町の山林（同表の番号4ないし6）につき7%、B町の山林（同表の番号7ないし36）につき45%の割合で行っている。

しかるに、宅地であれば、地積が広大にすぎると購入希望者が限定されることなどから、「規模が大きく総額が嵩むことによる減価」をすることに一定の合理性があるといえることができるが、山林については、もともと購入希望者が限定されており、規模が大きいからといって、そのことが直ちに減価要因となるものではない。もとより、山林についても、規模が大きい割に林道が整備されておらず、木材の搬出、運搬等が困難であるといった事情がある場合には、そのことが減価要因となる。この点、国土交通省が作成した不動産鑑定評価基準（乙17）においても、不動産に個別性を生じさせ、その価格を個別的に形成する要因（個別的要因）として、宅地については「間口、奥行、地積、形状等」が挙げられているのに対し、林地については「日照、乾湿、雨量等の状態」、「標高、地勢等の状態」、「土壌及び土層の状態」、「木材の搬出、運搬等の難易」、「管理の難易」、「公法上及び私法上の規制、制約等」が挙げられているに止まり、「地積」を林地における個別的要因として挙げていないのも、以上と同じ趣旨によるものであると理解することができる。

そうすると、そのような事情の有無を検討することなく、単に「規模が大きく総額が嵩む」ということのみによる減価をすることは合理的でなく、とりわけB町の山林についてそのような理由で45%もの減価を行うというのは、明らかに不相当であるといわなければならない。

イ 本件鑑定は、近隣地域の標準価格に対し、前記の「規模が大きく総額が嵩むことによる減価」のほかに、「相当の大規模地で、定性分析により売却まで今後3年間要すること（B町の山林については今後5年間要すること）を想定した場合の減価」を、年利5%による3年間ないし5年間の複利現価率により、A町●●の山林及びA町●●の山林につき15%、B町の山林につき20%の割合で行っている。

しかるに、売却まで今後3年間ないし5年間を要することを想定するというのは、その文言どおりであれば、ある時点では正常な取引が成立しないことを前提としてその時点における正常な取引価格を査定しようとするものであって、およそ合理性を欠くといわなければならないし、いわゆる市場性を考慮しているのものであるとしても、それは、鑑定対象の価額を算定すべき時点、本件でいえば、本件相続の開始時における本件山林の市場性を考慮すべきであって、本件鑑定がいうところの現在時点における本件山林の市場性を考慮して減価を行うというのは、合理的でないといふべきである。

ウ そもそも、本件鑑定は、平成20年から平成21年の取引事例等に基づいて平成22年6月1日時点の本件山林の価額を査定し、これに遡及的時点修正を行って、本件相続の開始時である平成14年3月27日の時点における本件山林の価額を算出するものであるが、このような8年間余りの時点修正を正確に行うというのは、極めて困難なことといふべきである上、本件鑑定は、その時点修正を、近隣基準地の価格の変動率に応じて行っているところ、

近隣基準地の価格の変動率が合理性を有するものであるならば、近隣基準地の価格そのものも合理性を有するはずであり、そして、近隣基準地の価格が合理性を有するのであれば、あえて取引事例等による標準価格を算定することなく、本件相続の開始時における近隣基準地の価格に比準して本件山林の価額を算出すれば足りるというべきである。

にもかかわらず、本件鑑定は、最近の取引事例等に基づいて現時点の本件山林の価額を査定し、これに遡及的時点修正を行うなど、前記の不動産鑑定評価基準（乙17）に記載のない独自の手法に基づく鑑定評価を行っているものであり、合理的でないといわなければならない。

そのことは、原告らが指摘するように本件鑑定を実施するに当たって鑑定人が遡及的時点修正を行う旨を明言し、被告がこれについて異議を述べていないとしても、何ら左右されるものではない。

- (2) 原告らは、A町の山林及びB町の山林の評価倍率につき、地価の下落率が全く考慮されない異常な数値であると主張する。

しかるに、前記1の認定事実によれば、評価倍率は、状況の類似する地域ごとに、その地域にある山林の売買実例価額、精通者意見価格等を基として国税局長が定めるものであると認められるから、ある地域の評価倍率の変動状況が他の地域のそれと異なっているからといって、直ちに前者が合理性を欠くということとはできない。また、評価倍率が基準地価格や固定資産税評価額と同一に変動しなければならないとする理由もない。そうすると、原告らが指摘するような評価倍率等の変動の状況を踏まえても、本件財産評価基準書等に定められた評価倍率が地価下落を考慮しない異常な数値であるということとはできず、原告らの上記主張は、これを採用することができない。

- (3) 原告らは、本件通達等に基づく本件山林の評価額には規模大減価率が配慮されていないと主張するが、前記(1)のとおり、林地の地積は一般的な価格形成要因とはみられないものであるから、本件通達等が規模大減価率を配慮していないことをもって直ちに、前記の格別の反証があるということとはできない。

- (4) その他の証拠を検討しても、前記の格別の反証があるとはいえないから、本件山林の価額は、被告主張のとおりと認めるのが相当である。

4 本件立木の価額

甲4ないし8、乙7及び弁論の全趣旨によれば、苫小牧税務署長は、本件処分に際し、本件通達等の定める評価方法に従って、本件立木の価額を合計1142万3452円と算出したが、B町の立木のうち樹齢15年未満のアカエゾマツについてすべて0円と評価していた点、及び、定めのない樹齢又は樹種の地味級は「おおむね中級」（1.0）に該当するものとすべきところを雑木のうち樹齢50年を超えるものの地味級をすべて「疎」（0.6）として計算していた点を見直して改めて評価をすれば、本件通達等の定める評価方法による限り、本件立木の価額は、被告主張のとおり、合計1194万4029円と算出されることが認められる。

そこで、これについて格別の反証があるかどうかを検討する。

- (1) 原告らは、本件処分の基礎となった本件通達等に定める立木標準価額は適正な時価を反映したものではなく、平成16年分の立木標準価額に基づいて算定した評価額が客観的時価であると主張する。

しかるに、平成16年分の立木標準価額は、あくまで平成16年分及びそれ以降の評価に用

いられるために定められたものであって、後に本件通達等が改正されたり、標準価額が変更されたりしたとしても、そのことから直ちに改正以前の立木標準価額が合理性を欠くということとはできない。また、立木標準価額の変動の状況が、針葉樹素材価格、パルプ・チップ価格及び木材の需要総数の変動の状況と一致していないからといって、そのことから直ちにある時点の立木標準価額が合理性を欠くということとはできない。

したがって、原告らの上記主張は、これを採用することができない。

(2) その他の証拠を検討しても、前記の格別の反証があるとはいえないから、本件立木の価額は、被告主張のとおりと認めるのが相当である。

5 課税価格等の計算

本件相続財産のうち、本件山林及び本件立木を除くその余の財産の価額（葬式費用を含む。）は当事者間に争いがなく、本件山林及び本件立木の価額は、前記3及び4に認定したとおりである。

そこで、以上の本件相続財産の価額に、別紙1相続財産一覧表の「原告らの取得又は負担割合（現金・預貯金は取得額（円））」欄記載の当事者間に争いのない原告らの取得又は負担割合を乗ずると、原告らの取得又は負担額は、別紙2取得額一覧表の「原告らの取得額又は負担額（円）」欄記載のとおりとなり（1円未満切り捨て）、これにより算出される同表末尾記載の相続税の課税価格に対して所与の計算をした結果は、別紙3相続税額計算表のとおりであり、原告らの納付すべき相続税額は、本来、本件処分におけるそれを上回るものであったことが認められる。

さらに、国税通則法65条所定の計算を行うと、過少申告加算税額は、本件処分のとおりとなる。

したがって、苫小牧税務署長が行った本件処分は、いずれも法令の規定の範囲内で適正になされたものであって、適法であるといわなければならない。

6 よって、主文のとおり判決する。

札幌地方裁判所民事第5部

裁判長裁判官 石橋 俊一

裁判官 佐藤 薫

裁判官田辺麻里子は差支えにつき署名押印することができない。

裁判長裁判官 石橋 俊一

別紙1～3 省略